

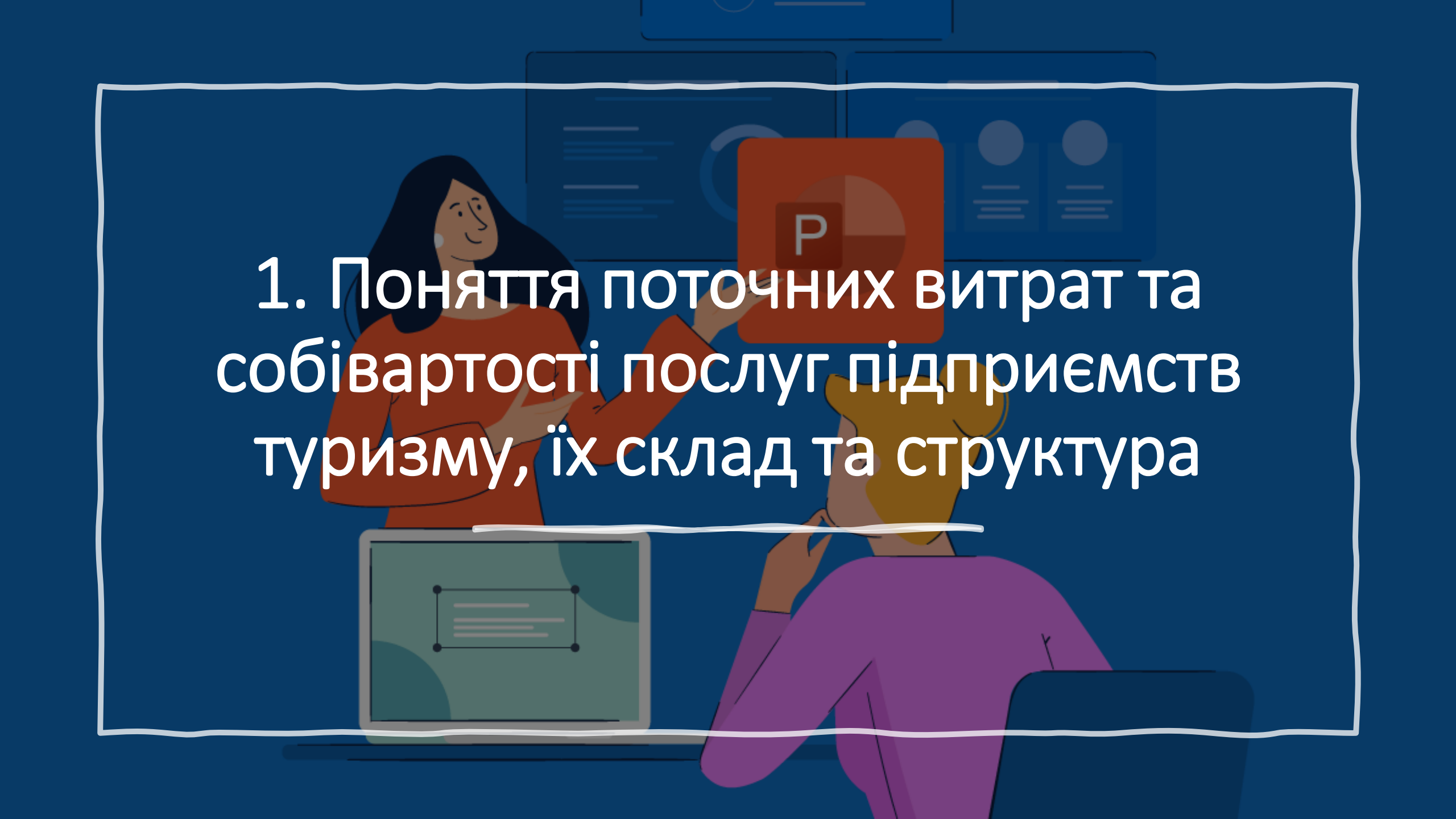
ТЕМА 10.

Аналіз поточних витрат та
собівартості послуг на
підприємствах туристичній сфери

План заняття

1. Поняття поточних витрат та собівартості послуг підприємств туризму, їх склад та структура.
2. Класифікація поточних витрат, що відносяться на собівартість послуг у підприємствах туризму.
3. Аналіз поточних витрат у туристичних комплексах.





1. Поняття поточних витрат та собівартості послуг підприємств туризму, їх склад та структура

Сукупність витрат на формування та реалізацію турпродукту, що виражається в грошовій формі, являє собою його **собівартість**. Собівартість охоплює тільки поточні витрати підприємства, що відрізняє її від капітальних вкладень, спрямованих на формування основних фондів.

За економічною суттю, **поточні витрати** - це сукупність витрат живої та уречовленої праці на здійснення поточної діяльності підприємства.

За натурально-речовим складом, **поточні витрати** - це спожита підприємством частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Поточні витрати підприємств туризму включають:

- повну собівартість послуг готельного господарства і туризму;
- витрати виробництва і обертання всіх підрозділів підприємств туризму;
- витрати обертання підрозділів туристичної торгівлі.



Собівартість – це вартісне вираження витрат підприємства, пов'язаних з використанням у технологічному процесі надання послуг природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і збут, включаючи встановлені державою обов'язкові відрахування (податки та платежі).

Собівартість послуг туризму (готельного господарства) – це вартісне вираження витрат підприємства по виробництву та реалізації послуг туризму (готельного господарства), пов'язаних із використанням у процесі обслуговування природних ресурсів, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, виплату встановлених державою обов'язкових відрахувань (податків та платежів) тощо.



Собівартість реалізованого турпродукту включає в себе виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і понаднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції та зумовлені технологією і організацією виробничого процесу, а в частині витрат на управління - тільки загальновиробничі витрати. Такий вид накладних витрат, як адміністративні, не включається до складу виробничої собівартості і, відповідно, не розподіляється на кожну одиницю об'єкта калькулювання.



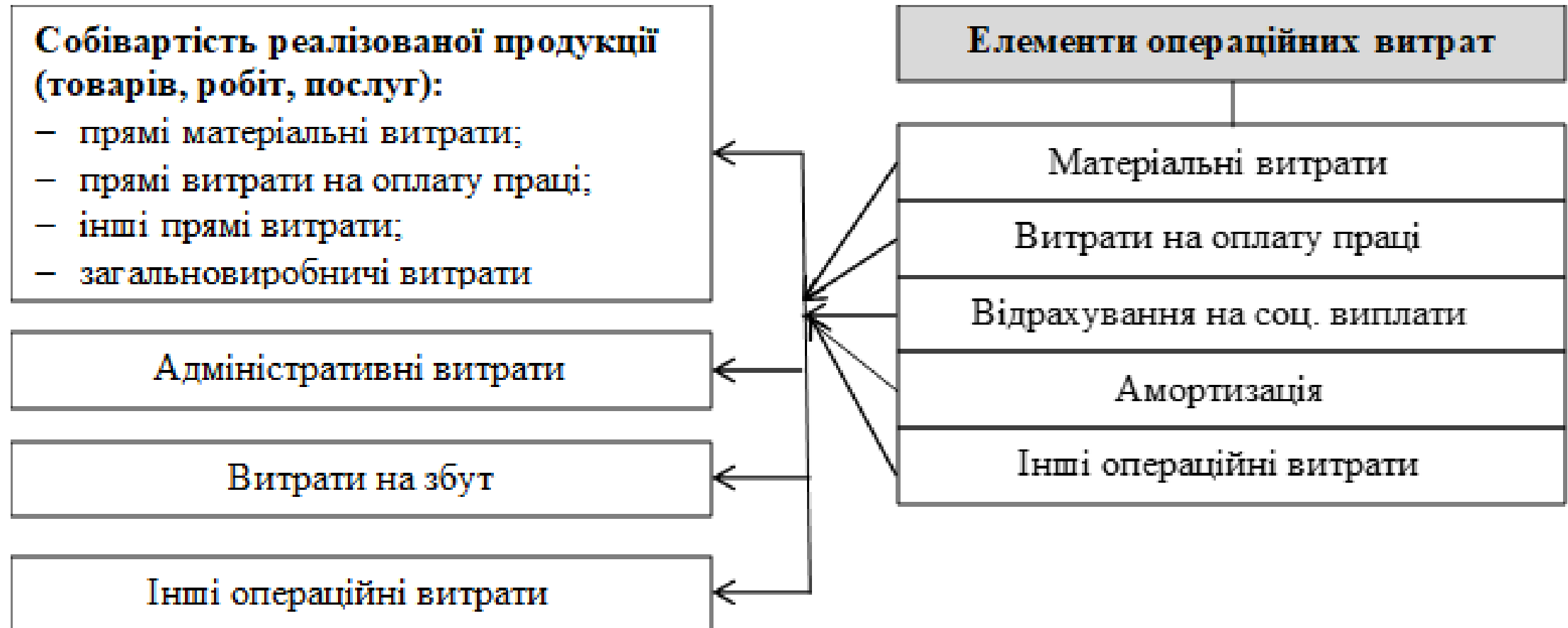


Рис. 1. Взаємозв'язок елементів і статей витрат

Прямими вважають витрати, що пов'язані з виробництвом певних видів продукції і можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат за даними первинних документів (вимог на відпуск матеріалів, маршрутних листків, нарядів на відрядну оплату праці робітників тощо).

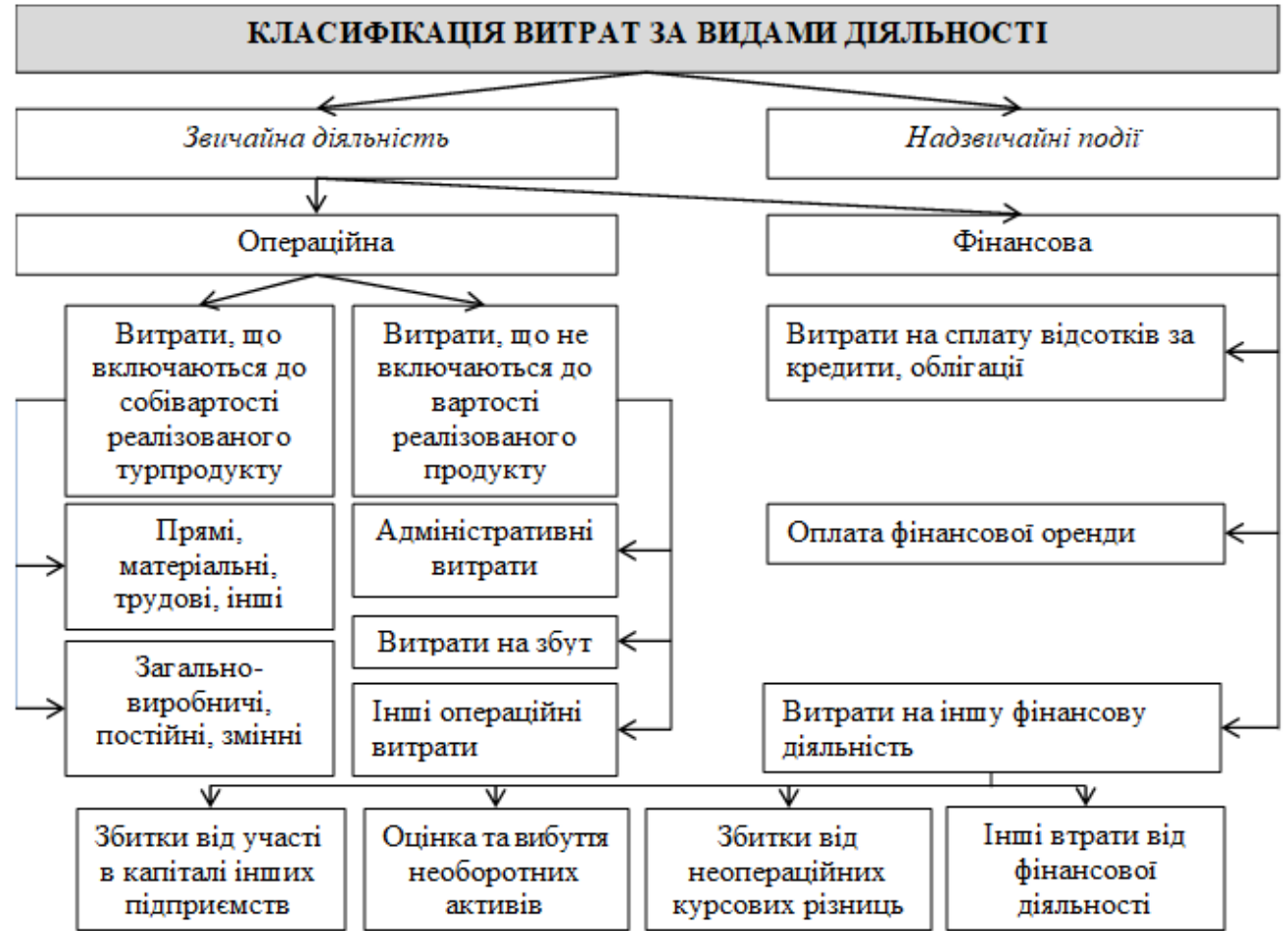


Рис. 2. Класифікація витрат за видами діяльності туристичного оператора

До прямих витрат відносяться:

- прямі витрати на закупівлю туристичних послуг в інших підприємств і свої витрати на створення та надання послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат;
- прямі витрати на оплату праці, що включають заробітну плату й інші виплати працівникам, зайнятим формуванням турпродукту та наданням послуг, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат;
- інші прямі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Загальновиробничі витрати неможливо безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Це витрати, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва, організацією виконання робіт, витрати, що включають оплату праці управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, і відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження, охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища та ін. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.





До постійних відносять витрати, пов'язані з управлінням процесами формування та реалізації турпродукту, що залишаються незмінними (або майже незмінними) зі зміною обсягів діяльності. Віднесення цих витрат на одиницю турпродукту (послуг) здійснюється шляхом розподілу їх пропорційно до прямих витрат.

До змінних витрат відносять витрати з обслуговування та управління підрозділами формування й реалізації турпродукту, що змінюються прямо пропорційно або майже прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Базою для розподілу цих витрат слугує обсяг діяльності, рідше - прямі витрати підприємства.

До адміністративних витрат відносять загальногосподарські витрати, пов'язані з загальним обслуговуванням та управлінням підприємством, - це витрати на проведення річних зборів і представницькі витрати; витрати на відрядження та утримання апарату управління підприємства й іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання й амортизацію основних фондів та інших матеріальних неборотних активів загальногосподарського використання; витрати на зв'язок та амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського значення; витрати на врегулювання суперечок через судові органи, на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів підприємства, крім включених до собівартості реалізованого турпродукту (послуг); оплата розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банків; інші витрати загальногосподарського призначення.



До витрат на збут відносять витрати, пов'язані з реалізацією турпродукту безпосередньо покупцям або через посередників, - це винагорода продавцям турпродукту, витрати на рекламу і дослідження ринку, на відрядження працівників збуту, на страхування туристів і супровідників туристичних груп та інші витрати, пов'язані зі збутому турпродукту та послуг.

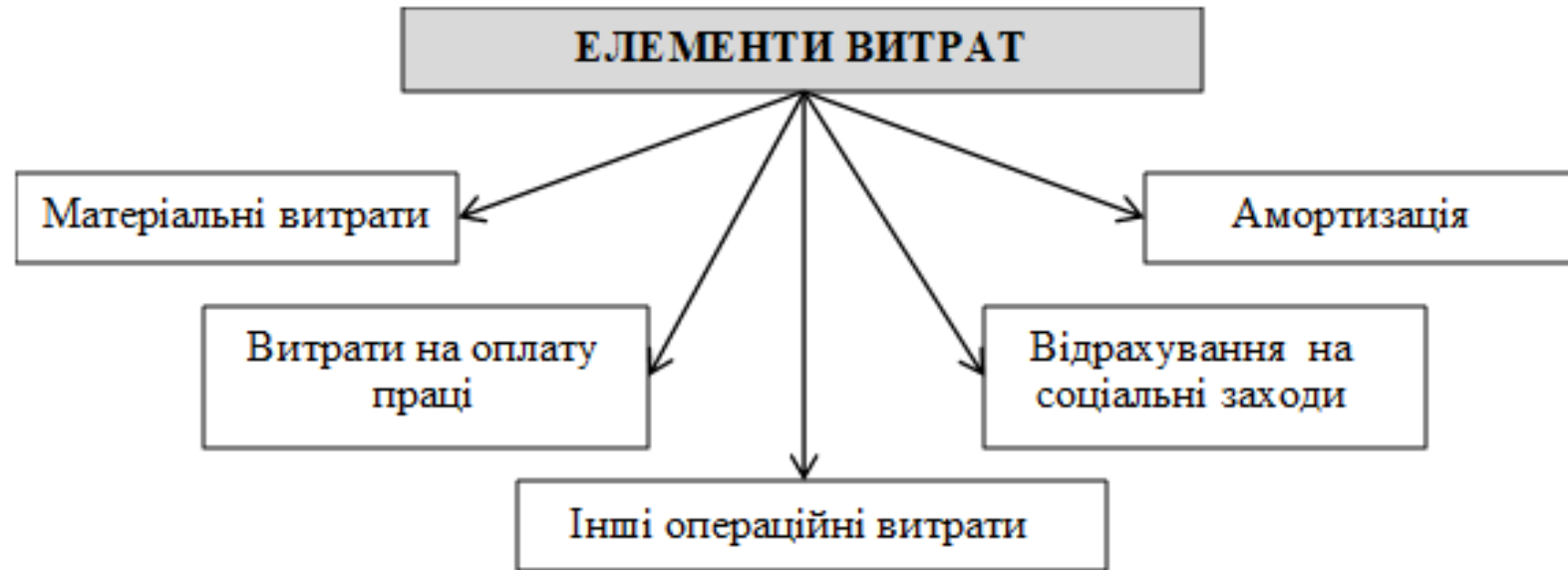


Рис. 3. Структура витрат за економічно однорідними елементами



До *матеріальних витрат* підприємств туристичного бізнесу відноситься вартість куплених туристичних послуг та інших комплектуючих турпродукт виробів (товарів), палива й енергії, запасних частин і будматеріалів.

До складу елемента *«Витрати на оплату праці»* включається заробітна, плата за тарифними ставками та окладами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та інші витрати на оплату праці.

До елемента *«Відрахування на соціальні заходи»* відносяться: відрахування на пенсійне забезпечення, а також внески до Фонду обов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань і до Фонду соціального страхування при тимчасовій втраті працездатності.

Елемент *«Амортизація»* - це сума нарахованої амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента *«Інші операційні витрати»* включаються витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, витрати на оплату розрахунково-касового й іншого банківського обслуговування тощо.

Основними видами витрат при формуванні турпродукту є:

- витрати на оплату послуг інших підприємств туристичної індустрії;
- витрати на оплату праці працівників туристичних підприємств;
- витрати на рекламу;
- витрати, пов'язані з орендою та амортизацією основних фондів, насамперед сучасних систем комп'ютерної техніки.

До змінних витрат у туризмі відносять усі прямі витрати, пов'язані з закупівлею послуг транспортування, розміщення, харчування, культурним та рекреаційно-оздоровчим обслуговуванням туристів, витрати, пов'язані з візовим обслуговуванням одного туриста або групи туристів (залежно від того, що прийнято за одиницю розрахунків), оплата послуг груповодів і гідів-перекладачів, витрати на оплату формування і реалізацію туристичних пакетів (турів).





Постійні витрати - це витрати, що залишаються незмінними за зміни обсягів реалізації турпродукту. До них належать частина загальновиробничих і загальногосподарських витрат, а саме, витрати на рекламу, адміністративно-управлінські витрати, амортизація необоротних активів, витрати на використання інформаційних баз даних, тощо.

Після встановлення кожної з цих груп витрат визначається динаміка змінних витрат за кількістю попередніх років (3-5 років). Найчастіше при цьому методі використовується середнє двох років доданків. Отримані індекси (коефіцієнти) зміни витрат екстраполюються на плановий період. Постійні витрати при плануванні тільки коригуються на перспективні зміни цін і тарифів на рекламні послуги та інші види постійних витрат.

При цьому методі планування витрат враховується також темп зміни обсягів реалізації турпродукту і використовується формула:

$$B_{пл} = B_{ум.п.} + B_{ум.зм.} \times I_p^{пл} \times I_{зв},$$

де $B_{пл}$ — планова сума витрат підприємства;

$B_{ум.п.}$ — сума умовно-постійних витрат;

$B_{ум.зм.}$ — сума умовно-змінних витрат за звітний період;

$I_p^{пл}$ — індекс зміни обсягів реалізації турпродукту (послуг) у плановому періоді.

$I_{зв}$ — індекс змінних витрат.

Центрами витрат можуть бути:

- обладнання або група обладнання з однаковими технічними характеристиками;
- робітники або група робітників, які виконують однакову роботу;
- одна операція або кілька операцій однакової складності.

За можливістю регулювання витрати поділяють на регульовані (релевантні) та нерегульовані (нерелевантні). Витрати сировини і матеріалів на обсяг випуску продукції регулюються нормами їх витрачання на одиницю конкретного виду продукції.

За характером виробництва розрізняють витрати основного та допоміжного виробництва.

Витрати основного виробництва включають витрати основних підрозділів, дільниць, що безпосередньо виготовляють продукцію.

До допоміжних виробництв належать ремонтні цехи, енергетичні, компресорні, тарні та ін. Витрати цих цехів формуються в процесі обслуговування цехів основного виробництва, а саме: забезпечення паром, холодом, тарою, транспортними та іншими послугами.

За періодичністю виникнення розрізняють поточні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це основна частина витрат на виробництво.





Одноразовими є витрати, пов'язані з упровадженням нової продукції, її модернізацією, виплатою одночасної винагороди за вислугу років тощо.

За календарними періодами виділяють витрати звітного періоду, майбутніх періодів і наступних періодів.

Витратами звітного періоду визнаються витрати, які здійснені в звітному періоді і формують фінансовий результат звітного періоду.

До витрат майбутніх періодів відносять витрати, які стосуються наступного облікового періоду та ті, що будуть віднесені на більш пізні періоди, якщо підприємство здійснило їх у звітному періоді (наприклад, наперед сплачені орендні платежі, страховка, рекламні послуги тощо).

Наступні витрати можуть виникати через події чи операції, які вже відбулися. Однак сума і час майбутніх платежів не визначені (оплата відпустки працівникам, оплата гарантійного ремонту відпущеної продукції тощо). Сума цих витрат визначається із застосуванням попередніх аналітичних чи експертних оцінок.

2. Класифікація поточних витрат, що відносяться на собівартість послуг у підприємствах туризму

Собівартість туру є сумарною ціною складових (проживання, транспортування, харчування, екскурсійне обслуговування та ряд додаткових послуг, які, на думку туроператора, якісно підвищують конкурентоспроможність пакета, медичне страхування та візова підтримка для зарубіжних турів) відповідно до сезону та регіону, терміну, обраного виду подорожування, його форми, складу учасників групи.



• У виробничу собівартість турпродукту включаються:

- **прямі витрати на закупівлю туристичних послуг в інших підприємств і свої витрати на створення та надання послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат; прямі витрати на оплату праці, що включають заробітну плату й інші виплати працівникам, зайнятим формуванням турпродукту та наданням послуг, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат;**
- **інші прямі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат, зокрема, відрахування па соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація і ін. загальновиробничі витрати, що включають оплату праці управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, і відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження, охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища і т.ін.**





Розрахунок собівартості здійснюється спочатку за основною діяльністю, тобто відповідно до пакета послуг на групу туристів у цілому, а потім визначається собівартість у розрахунку на одного туриста і встановлюється ціна послуг, передбачених туристичною путівкою (ваучером).

Ціни одиничних замовлень на туристичні подорожі калькуюються за системою задоволення попиту відповідно до замовлення туриста з урахуванням усіх параметрів якості, термінів виконання та особливостей замовлення.

Основні статті витрат по туру можна поділити на фіксовані (податки, тобто ПДВ, на землю, транспортний збір, готельний збір, оренда тощо) та довільні, які залежать від діяльності підприємства (зарплата, видатки на організацію туру, його рекламу, маркетинг тощо).

Методи визначення собівартості можна поділити на такі дві групи: *кошторисний, пофакторний*.

Кошторисний метод. Тут собівартість визначають, додаючи до суми кошторису інші витрати, що відносяться на собівартість. Кошторис витрат має вигляд:

- Матеріальні витрати.
- Зарплата.
- Відрахування на соціальні потреби.
- Амортизаційні відрахування.
- Зворотні відходи (вони віднімаються).
- Інші витрати.



Отже собівартість з урахуванням кошторису визначають за алгоритмом:

1. З кошторису віднімають витрати, які з різних причин не включені в собівартість.

1.1. Віднімається приріст або додається зменшення залишків витрат майбутніх періодів.

1.2. Додається приріст або віднімається зменшення залишків майбутніх платежів.

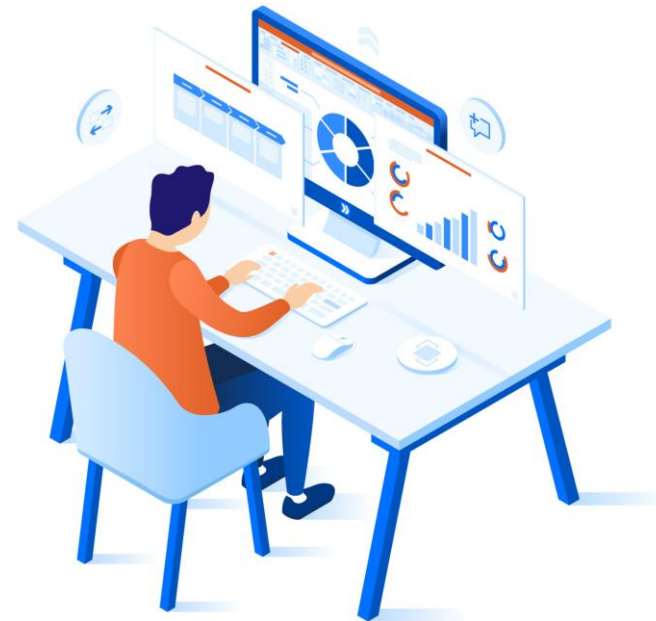
Одержана таким чином сума - це **собівартість валового продукту**.

1.3. Від одержаної величини собівартості валового продукту віднімається приріст або додається зменшення залишків незавершеного виробництва.

Одержана таким чином сума - це **виробнича собівартість**.

1.4. До одержаної величини виробничої собівартості додається величина позаवиробничих (комерційних) витрат.

2. Одержана таким чином сума - це **повна собівартість**.



Пофакторний метод. Тут собівартість визначають з урахуванням впливу різних факторів:

$$C_{ТП} = C_{ТП}^Б - \sum \Delta C_A, \quad (2)$$

де $C_{ТП}$ — плановий розмір собівартості;

$C_{ТП}^Б$ — собівартість базового року;

ΔC_A — абсолютна зміна собівартості.

В свою чергу, абсолютна зміна собівартості під впливом різних факторів визначається як:

$$\Delta C_A = C_{ТП}^Б \times \Delta C_B, \quad (3)$$

де ΔC_B — відносна зміна собівартості.

А відносна зміна собівартості – це врахування різних впливів, тобто:

$$\Delta C_B = \pm \Delta C_{ПП} \pm \Delta C_{ВП} \pm \Delta C_{МВ}, \quad (4)$$

де $\Delta C_{ПП}$ — зміна собівартості під впливом зміни продуктивності праці;

$\Delta C_{ВП}$ — зміна собівартості під впливом зміни випуску продукції (послуг);

$\Delta C_{МВ}$ — зміна собівартості під впливом зміни матеріальних витрат.

Розглянемо окремо дані впливи на розмір собівартості.

1. Зміна собівартості під впливом зміни продуктивності праці.

$$\Delta C_{\text{ПП}} = \left(1 - \frac{I_{\text{ЗП}}}{I_{\text{ПП}}}\right) \times d_{\text{ЗП}}, \quad (5)$$

де $I_{\text{ЗП}}, I_{\text{ПП}}$ — індекс зміни зарплати і продуктивності праці відповідно;
 $d_{\text{ЗП}}$ — частка зарплати в собівартості.

2. Зміна собівартості під впливом зміни випуску продукції (послуг).

$$\Delta C_{\text{ВП}} = \left(1 - \frac{I_{\text{УПВ}}}{I_{\text{ВП}}}\right) \times d_{\text{УПВ}}, \quad (6)$$

де $I_{\text{УПВ}}, I_{\text{ВП}}$ — індекс зміни умовно-постійних витрат і випуску продукції (послуг) відповідно;

$d_{\text{УПВ}}$ — частка умовно-постійних витрат в собівартості.

3. Зміна собівартості під впливом матеріальних витрат.

$$\Delta C_{\text{МВ}} = (1 - I_{\text{МВ}}) \times d_{\text{МВ}}, \quad (7)$$

де $I_{\text{МВ}}$ — індекс зміни матеріальних витрат;

$d_{\text{МВ}}$ — частка матеріальних витрат в собівартості.

Класифікація витрат підприємства туристичної індустрії представлена в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства туристичної індустрії

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види витрат</i>
За календарними періодами	Витрати поточного періоду;
	Витрати попередніх періодів;
	Витрати майбутніх (наступних) періодів.
За джерелами фінансування	Поточні витрати, що відносять на собівартість продукції;
	Поточні витрати, що фінансуються за рахунок чистого прибутку.
За напрямками діяльності	Витрати обертання;
	Собівартість послуг (робіт) виробничого характеру, надані на сторону;
	Собівартість послуг, які виробляються;
	Витрати на проведення позареалізаційних операцій (здача майна в оренду, здійснення фінансових інвестицій, претензійної діяльності тощо).
За об'єктом, на який спрямовано витрати	Витрати на підготовку і освоєння виробництва;
	На виготовлення (поточне виробництво) продукції;
	На вдосконалення технології та організації виробництва (некапітального характеру);
	На винахідництво та раціоналізаторство;
	На обслуговування виробництва;
	На забезпечення нормальних умов праці;
	На вибір нової робочої сили;
	На управління виробництвом;
	На підготовку та перепідготовку кадрів;
На збут продукції тощо.	
За способами відносин на собівартість продукції	Прямі;
	Непрямі.
За відношенням до форм праці	Витрати живої праці;
	Уречевлені витрати.
За відношенням до форм вартості	Трудові;
	Матеріальні;
	Грошові.
За роллю і характером	Основні;
	Накладні.
За призначенням	Технічні;
	Організаційні.

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види витрат</i>
В залежності від обсягу продукції	Умовно-змінні;
	Умовно-постійні.
За сферою виникнення	Виробничі;
	<u>Позавиробничі.</u>
За ступенем регулювання	Регульовані;
	Нерегульовані.
За періодичністю виникнення	Поточні;
	Одноразові;
	Щоденні.
За доцільністю використання	Продуктивність;
	Непродуктивність.
За економічним змістом	Матеріальні;
	Витрати на оплату праці;
	Відрахування на соціальні потреби;
	Амортизація основних фондів;
	Інші витрати.

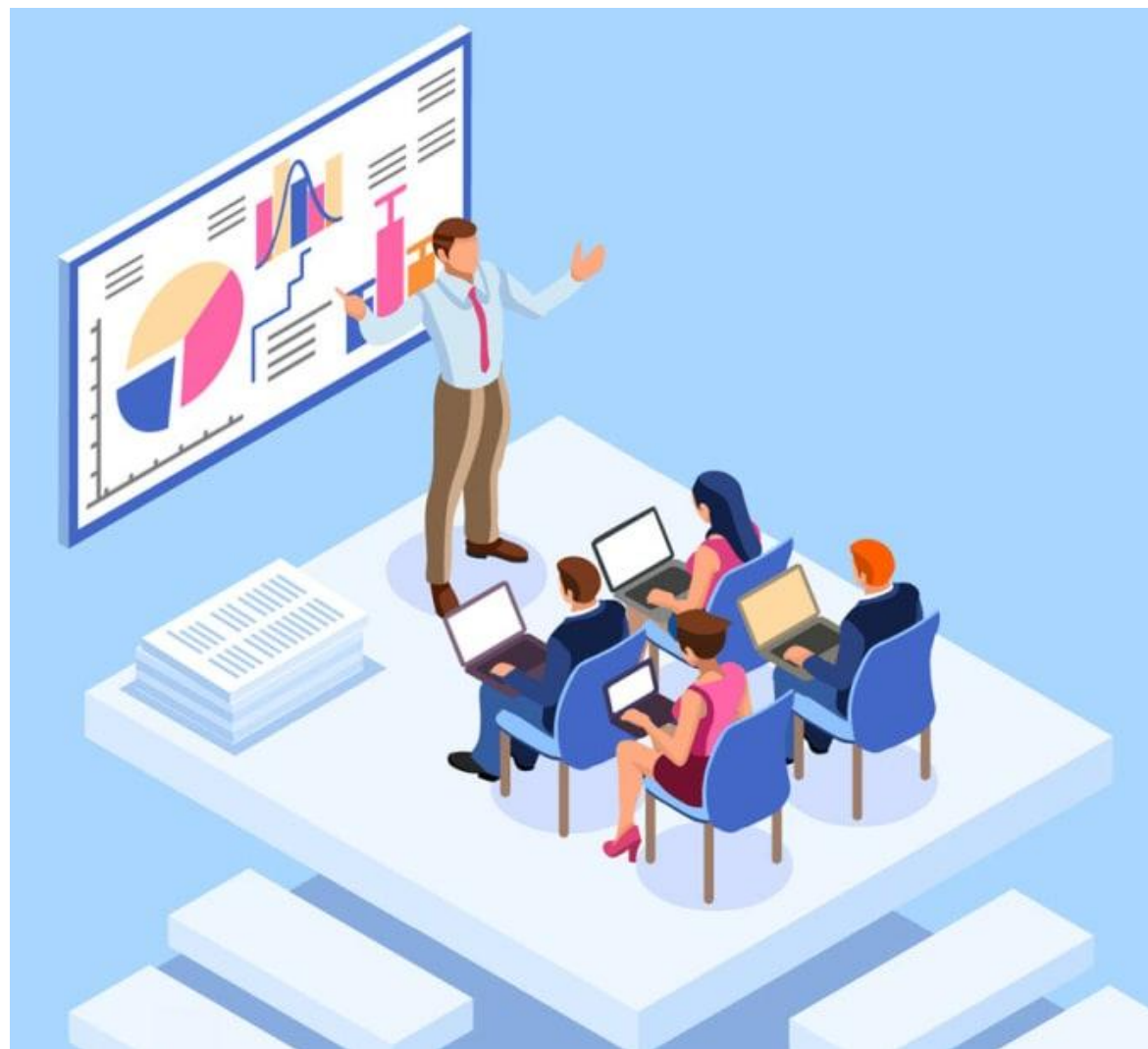
Витрати, що відносяться на собівартість туристичного продукту можна класифікувати за наступними групами:

1. Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією турпродукту.
2. Витрати на забезпечення туристичного підприємства робочою силою (персоналом).
3. Відрахування до різних фондів та бюджетів.
4. Витрати на утримання, обслуговування і управління туристичним підприємством.
5. Витрати, пов'язані з освоєнням нової продукції (послуги).
6. Платежі стороннім організаціям (особам) за надання допомоги по здійсненню турпослуг.
7. Комісійні винагороди контрагентам.
8. Витрати на організований набір співробітників, пов'язані з оплатою послуг організацій по підбору кадрів.
9. Витрати, що виникають по невикористаній туристами частині послуг, права на які закуплені партіями, блоками та іншими неподільними комплексами з метою формування туристичної послуги.
10. Інші витрати та платежі.



Система групування затрат на виробництво і реалізацію продукції за ознаками елементів собівартості:

1. Сировина і матеріали.
2. Зворотні відходи (відраховуються).
3. Купівельні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру, сторонніх організацій та підприємств.
4. Паливо та енергія на технологічні потреби.
5. Основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві.
6. Додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Відрахування на обов'язкове медичне страхування.
9. Затрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання.
10. Загальногосподарські затрати.
11. Загальновиробничі затрати.
12. Втрати від браку.
13. Інші виробничі затрати.
14. Позавиробничі затрати.



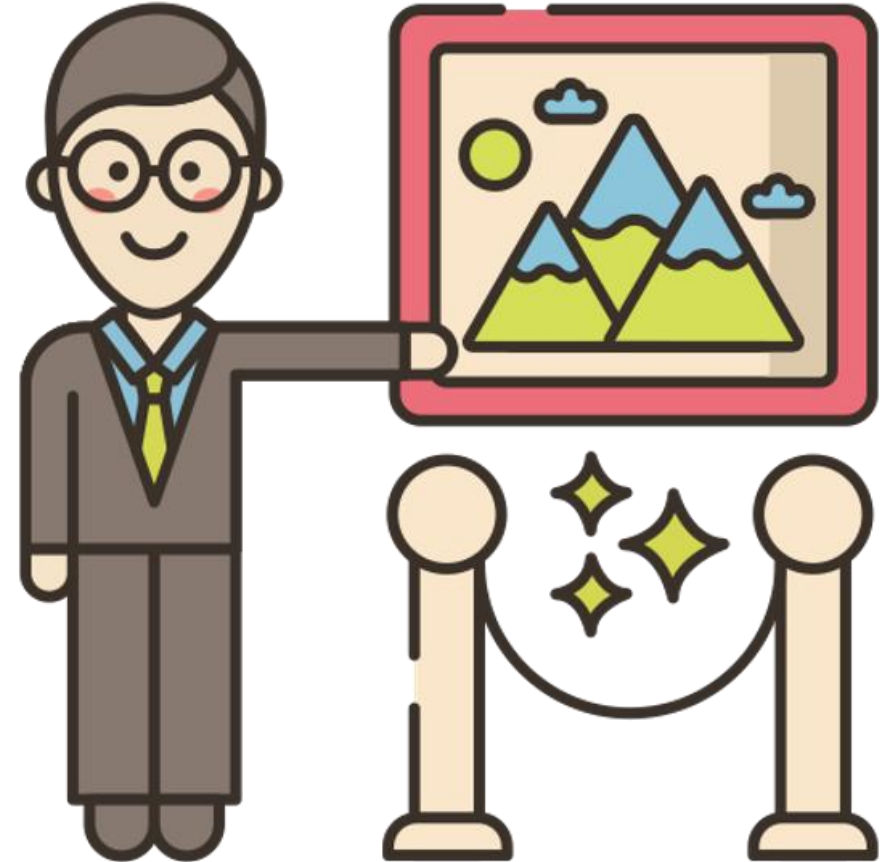
3. Аналіз поточних витрат у туристичних комплексах

3. Аналіз поточних витрат у туристичних комплексах

Основні етапи аналізу поточних витрат у туристичних комплексах наступні:

1. Визначення ступеню виконання плану витрат (собівартості) у звітному періоду.
2. Дослідження динаміки витрат (собівартості) у порівнянні з минулим роком.
3. Порівняння рівня витрат з іншими аналогічними підприємствами на ринку.
4. Дослідження рівня витратомісткості окремих видів послуг.
5. Аналіз впливу факторів на зміну суми та рівня витрат.
6. Виявлення резервів зниження рівня витрат по кожній статті витрат і місця їх виникнення.
7. Розробка заходів по реалізації виявлених резервів.

Показники, що характеризують ефективність здійснення витрат підприємств: рівень витрат (витратомісткість), витратовіддача, прибутковість витрат.



Рівень витрат (P_B) характеризує середні витрати в розрахунку на 1 одиницю реалізації, тобто частку витрат в ціні.

$$P_B = \frac{B_n}{V_p} \times 100, \quad (8)$$

де B_n — поточні витрати, грн.;

V_p — обсяг реалізації турпродукту, грн.

Витратомісткість (B_M) характеризує обсяг витрат на одиницю послуги і визначаються за формулою:

$$B_M = \frac{B_n}{V_p}, \quad (9)$$

Витратовіддача (B_ε) характеризує товарооборот на одиницю понесених витрат. Показник обернений витратомісткості.

$$B_\varepsilon = \frac{V_p}{B_n}, \quad (10)$$

Прибутковість витрат (Π_B) дає змогу оцінити обсяг одержання балансового прибутку на 1 одиницю витрат (ОВ) у відсотковому вираженні.

$$\Pi_B = \frac{\Pi_{\delta}}{B_n} \times 100, \quad (11)$$

де Π_{δ} — балансовий прибуток, грн.

1. Затрати на одну грошову одиницю послуги:

$$B_{1\text{гр.од.ПП}} = \frac{C_{ПП}}{V_{ПП}} \times 100, \quad (12)$$

де $C_{ПП}$ — собівартість всіх послуг туристичного підприємства, грн.;

$V_{ПП}$ — обсяг послуг туристичного підприємства.

2. Собівартість окремих видів продукції – визначається на основі калькуляції собівартості окремих видів продуктів.